



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10665.900012/2013-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.812 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE MINEIRO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal que estabeleça homologação tácita em Pedido de Restituição. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, cuida de prazo de homologação de Declaração de Compensação, não se aplicando à apreciação de Pedidos de Restituição ou Ressarcimento.

ÔNUS DA PROVA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ARTIGO 373, INCISO I DO CPC.

No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, incidindo a regra do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES NÃO PERMITIDAS.

As cooperativas sujeitam-se à incidência do PIS e da Cofins na forma prevista pelo art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, não estão entre as exclusões de base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas as receitas de vendas de bens e mercadorias que não estejam diretamente vinculadas à atividade econômica desenvolvida pelo associado que constitua e que seja o objeto da cooperativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

Na cooperativa de produção agropecuária não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no *caput* do dispositivo.

LEI Nº 10.925/2004. ARTIGOS 8º E 9º. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA DA COFINS. EFICÁCIA.

O artigo 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e o artigo 5º da IN SRF 636/2006 estabelecem que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS

e à COFINS prevista no artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.**

O valor do crédito presumido da agroindústria apurado com base no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 3402-010.803, de 27 de julho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10665.900002/2013-63, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, conforme Ementa abaixo reproduzida:

**DIREITO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. PRAZO DE MANIFESTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO APLICAÇÃO.**

Não se aplica aos pedidos de ressarcimento o prazo de cinco anos para a manifestação da Administração, sob pena de homologação, restrito ao procedimento de declaração de compensação. Por sua vez, o prazo tratado no §4º do art. 150 do CTN é específico à hipótese de lançamento por homologação do crédito tributário, que não se confunde com o eventual direito de crédito apurado pela contribuinte e passível de ressarcimento.

**COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES NÃO PERMITIDAS.**

A base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas sociedades cooperativas é a totalidade das receitas auferidas, consideradas as exclusões previstas em lei, independentemente de tratar-se de receita advinda de atos cooperados ou não-cooperados. As cooperativas sujeitam-se à incidência do PIS e da Cofins Nos termos do art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001, não estão entre as exclusões de base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas as receitas de vendas a associados de bens e mercadorias que não estejam diretamente vinculadas à atividade econômica desenvolvida pelo associado que constitua e que seja o objeto da cooperativa. [posto de combustível e supermercado.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.**

Não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no caput do dispositivo. Por outro lado, é possível o aproveitamento de créditos presumidos sobre insumos adquiridos de pessoas físicas utilizados na fabricação própria.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.**

O valor do crédito presumido da agroindústria apurado com base no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

**RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. JUROS. IMPOSSIBILIDADE.**

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incidem correção monetária ou juros

**Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte****Direito Creditório Reconhecido em Parte****Por bem demonstrar os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:**

Em [...] a contribuinte acima identificada transmitiu o Pedido de Ressarcimento - PER n.º [...] de crédito de R\$ [...] apurado em relação a receitas não tributadas no mercado interno.

Abriu-se procedimento fiscal para a aferição da legitimidade do presente e de outros pedidos de ressarcimento de PIS e de Cofins referentes a períodos de apuração compreendidos do 3º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2005. Os resultados dos trabalhos foram relatados no Termo de Verificação Fiscal.

Segundo a autoridade responsável, os seguintes estabelecimentos da cooperativa realizaram operações de entrada e saída com interesse para a tributação do PIS e da Cofins:

CNPJ	Descrição do Estabelecimento	Município	Bairro
23.272.263/0001-55	Fábrica de Laticínios Passos	Passos	COOPERATIVA
23.272.263/0002-36	Posto de Combustíveis Passos	Passos	CENTRO
23.272.263/0004-06	Loja Agroveterinária Passos	Passos	COOPERATIVA
23.272.263/0005-89	Fábrica de Rações Passos	Passos	RODOVIA
23.272.263/0007-40	Supermercado RADAR Passos	Passos	MUARAMA
23.272.263/0009-02	Loja Agroveterinária Carmo do Rio Claro	Carmo do Rio Claro	CENTRO
23.272.263/0012-08	Posto de Combustíveis Glória	São João Batista do Glória	CENTRO
23.272.263/0013-99	Loja Agroveterinária Indaiá	Delfinópolis	INDAIÁ
23.272.263/0014-70	Depósito Mercadorias Passos	Passos	CENTRO
23.272.263/0015-50	Loja Agroveterinária Guapé	Guapé	JD ALTO SUMARÉ
23.272.263/0018-01	Loja Agroveterinária Glória	São João Batista do Glória	CENTRO
23.272.263/0020-18	Loja Agroveterinária Jacuí	Jacuí	CENTRO

Prossegue o Termo, anotando que o direito creditório solicitado nos pedidos de ressarcimento teriam como origem créditos básicos e créditos presumidos.

Os primeiros estariam vinculados à aquisição, no mercado interno, de insumos para a fabricação de laticínios e de rações animais; à compra de mercadorias para revenda no supermercado, nas lojas agroveterinárias e nos postos de combustíveis, além de créditos básicos calculados sobre despesas de alugueis, armazenagem e frete na operação de venda e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Os créditos presumidos, por sua vez, referem-se à aquisição, de pessoas físicas, de leite in natura resfriado destinado, a maior parte, para a revenda a granel e pequena parte para industrialização de laticínios; e também à compra de milho debulhado para fabricação de rações, sendo uma pequena fração do milho direcionada a revenda.

Com base nos livros, documentos, memórias de cálculo, arquivos digitais e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, a autoridade analisou a composição dos débitos e dos créditos de PIS e de Cofins apurados no regime da não cumulatividade. Essa análise segue abaixo resumida, por tópico.

#### AJUSTES DAS EXCLUSÕES PERMITIDAS ÀS SOCIEDADE COOPERATIVAS:

Avaliando a composição das exclusões da base de cálculo, a fiscalização identificou que o sujeito passivo excluiu das bases de cálculo do PIS e da COFINS os valores referentes a todas as vendas de mercadorias tributadas por essas contribuições aos seus associados, inclusive aquelas realizadas pelo supermercado e pelos postos de combustíveis. As mercadorias vendidas por essas duas unidades, segundo a auditoria, não se vinculam diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, conforme exigido no §1º do artigo 15 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e por isso as receitas correspondentes não podem ser excluídas das bases de cálculo. Os ajustes estão demonstrados no Anexo 1.

#### CÁLCULO DOS DÉBITOS DE PIS E DE COFINS

#### PERCENTUAIS DE RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO

De acordo com a distribuição, na receita total, das receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e ainda com base na proporção dos produtos recebidos

de associados, a fiscalização demonstra, no Anexo 2, em bases mensais, os valores dos débitos apurados para o PIS e para a Cofins já considerando os ajustes das exclusões permitidas às sociedades cooperativas nos termos do art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

#### CÁLCULO DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS

##### PERCENTUAIS DE RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO

Os créditos básicos e presumidos, na proporção vinculada às receitas tributadas e não tributadas, foram demonstrados, mês a mês, no Anexo 3. Ressalta-se no Termo de Verificação que os montantes mensais das vendas a granel de leite in natura resfriado com a suspensão obrigatória das contribuições COFINS e PIS, nos termos do artigo 9º da Lei n.º 10.925, de 2004, foram sempre superiores aos totais mensais das aquisições desse item de pessoas físicas, impossibilitando o aproveitamento do crédito presumido referente a essas aquisições, conforme vedação que estaria prevista no §4º do artigo 8º da mesma Lei n.º 10.925, de 2004. Em razão desse entendimento, as bases de cálculo do crédito presumido referente às aquisições de leite cru resfriado de fornecedores pessoas físicas foram computadas como zero na linha AB do anexo 3.

##### CONTROLE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS ANTES DOS RESSARCIMENTOS

O controle de utilização e os saldos mensais dos créditos básicos e presumidos de COFINS e PIS, vinculados às receitas tributadas e às receitas não tributadas, estão presentes no Anexo 4. No demonstrativo, a fiscalização destacou em negrito os valores referentes aos créditos passíveis de ressarcimento.

A autoridade assinala, com base na citada tabulação, a utilização integral de todos os créditos não passíveis de ressarcimento na forma de dedução dos valores devidos das contribuições no período auditado, não restando saldo desses créditos em dezembro de 2005.

Acrescenta o auditor fiscal que, para o caso sob análise, seriam passíveis de ressarcimento no final de cada trimestre-calendário de apuração apenas os créditos básicos (ou seja, aqueles apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003) referentes aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, conforme artigo 21 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005 e artigo 27 da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 2008.

##### MAPA DE CRÉDITOS PLEITEADOS, GLOSAS E VALORES ADMITIDOS.

O comparativo dos Créditos de COFINS e de PIS pleiteados, glosados e apurados pela Fiscalização foram objeto do Anexo 5. No Anexo 6, o quadro resumo com a situação dos pedidos de ressarcimento:

Nº PER	Crédito	Período	Pedido	Procedente	Glosado
23948.21154.260909.1.1.11-6532	COFINS	2004-3ºTRIM	504.933,79	206.900,06	298.033,73
36474.62595.260909.1.1.11-9508	COFINS	2004-4ºTRIM	727.762,92	251.907,53	475.855,39
40590.66729.260909.1.1.11-6838	COFINS	2005-1ºTRIM	698.139,77	228.342,60	469.797,17
17642.43292.260909.1.1.11-3548	COFINS	2005-2ºTRIM	945.486,76	272.456,87	673.029,89
37802.48668.260909.1.1.11-0195	COFINS	2005-3ºTRIM	1.016.468,52	320.612,03	695.856,49
36295.92216.260909.1.1.11-9695	COFINS	2005-4ºTRIM	876.977,58	244.636,16	632.341,42
06245.43244.260909.1.1.10-1300	PIS	2004-3ºTRIM	109.616,69	44.912,00	64.704,69
06910.82719.260909.1.1.10-1630	PIS	2004-4ºTRIM	157.990,52	54.679,80	103.310,72
26109.44003.260909.1.1.10-3960	PIS	2005-1ºTRIM	151.559,17	49.563,74	101.995,43
02913.92448.260909.1.1.10-9020	PIS	2005-2ºTRIM	205.266,61	59.148,26	146.118,35
21207.08259.260909.1.1.10-9426	PIS	2005-3ºTRIM	220.680,68	69.606,57	151.074,11
09046.63096.260909.1.1.10-5705	PIS	2005-4ºTRIM	190.396,45	53.111,81	137.284,64

De acordo com o resultado do procedimento fiscal, a Seção de Orientação e Análise Tributária – Saort da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis – MG emitiu Despacho Decisório no qual refere-se ao crédito de R\$ 272.456,87 apurado pela auditoria em relação ao 2º trimestre de 2005.

Anota que, de acordo com o disposto no §1º do art. 61 da IN RFB nº 1.300, de 2012, o valor do ressarcimento deve ser utilizado, mediante compensação de ofício, na quitação de débitos previdenciários e não previdenciários do sujeito passivo parcelados no âmbito da RFB e da PGFN tanto na modalidade de parcelamento tratada nos art. 1º e 3º da Lei nº 11.941, de 2009, como na modalidade simplificada instituída pela Lei nº 10.522, de 2002.

No entanto, ressalva o despacho decisório que a contribuinte obteve decisão proferida em Ação de Mandado de Segurança determinando que Autoridade Fiscal se abstivesse de proceder à compensação de ofício dos débitos da autora que fossem objeto de regular parcelamento até o término do procedimento administrativo que trata da restituição/compensação dos créditos.

Informa o despacho decisório que, assim, emitiu comunicação à contribuinte dando nota de que o crédito reconhecido seria compensado de ofício com os débitos não parcelados existentes.

Respondendo à comunicação, o sujeito passivo concordou com a compensação de ofício exceto em relação às divergências de GFIP x GPS das competências 11 e 12/2013 que seriam incluídas no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009. Consulta ao sistema de controle de opção pelas modalidades de parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, retorna a informação, segundo afirma a autoridade, de que a contribuinte transmitiu o pedido de parcelamento com número de recibo 00067499897746327560, opção "L 12996-RB-PREV" em 05/08/2014.

Diz o texto ainda, por fim, que, para viabilizar a compensação de ofício de acordo com a mencionada decisão judicial, foi necessária a compensação via manual uma vez que os sistemas informatizados da RFB estão programados para executar automaticamente a compensação na ordem definida nos art. 62 a 64 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

Os documentos seguintes ao despacho decisório referem-se às providências adotadas pela Delegacia de origem para dar consequência às compensações de ofício.

Notificada do despacho decisório e das compensações de ofício em 10/10/2014, em 04/11/2014 a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade pontuando em síntese o que segue:

- o pedido de ressarcimento em análise foi transmitido em 26/06/2009 e a ciência despacho decisório se deu em 10/10/2014 e dessa forma, transcorrido o prazo de cinco anos, ocorreu a homologação tácita dos créditos, conforme art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN;
- as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil; isto porque, tendo em vista a natureza jurídica das sociedades cooperativas, traçada pela Lei nº 5.764, de 1971, as cooperativas agem em nome dos associados, são verdadeiros representantes destes, não havendo como realizar operação de compra e venda consigo mesma, como assim estabelece o parágrafo único do art. 79 da citada lei; dessa maneira, por se tratar de ato cooperativo não há que se falar em receita bruta da comercialização da produção do associado quando os produtos são entregues à cooperativa e consequentemente não há incidência de PIS e de Cofins;
- tendo em vista a indevida glosa das exclusões de base de cálculo, o percentual das receitas tributadas e não tributadas deve ser refeito considerando as receitas vinculadas às operações consideradas como sendo receitas não tributadas;
- a Impugnante é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, o que lhe garante o direito ao crédito presumido, visto que adquire leite *in natura* e milho de produtores rurais e de outras cooperativas, cooperados e não cooperados, os quais são industrializados resultando nos produtos do capítulo 4 e 23 da TIPI;
- o crédito presumido apropriado sobre as aquisições de leite *in natura* foi glosado sob a alegação de que as vendas de leite *in natura* resfriado ocorrem obrigatoriamente com suspensão e, nesse caso, existe vedação ao crédito prevista no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004; no entanto, a fiscalização não considerou as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, vale dizer, lei posterior à Lei 10.925, que autoriza a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins;
- estando claro o direito à manutenção dos créditos presumidos das atividades agroindustriais mesmo que a venda se dê com suspensão das contribuições, a possibilidade de ressarcimento está assentada no art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, cujo texto não distingue a origem dos créditos;
- não há, além disso, nenhuma determinação legal que impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrente das atividades agroindustriais; o caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 estabelece uma faculdade aos contribuintes que "poderão deduzir" das contribuições sociais o referido crédito; logo, trata-se de mera faculdade o que não impede o pedido de ressarcimento seja nos moldes das disposições que regem as contribuições para o PIS e a COFINS, seja pelo princípio geral de ressarcimento previsto no art. 73 da Lei nº 9.430, de 1996;

- além dos argumentos acima que garantem o direito à manutenção e ressarcimento do crédito presumido, outra razão impõe a reforma do despacho decisório; conforme consta do Termo de Verificação, o auditor concluiu que todo o leite adquirido de pessoa física foi vendido com suspensão simplesmente pelo fato de que o valor das vendas é superior ao valor das compras; porém, a cooperativa industrializa uma parcela do leite adquirido, o que foi demonstrado nas memórias de cálculo apresentadas; com base no demonstrativo de vendas de produtos do laticínio, fica evidente que parte do leite é industrializada, ou seja, a conclusão do agente fiscalizador de que todo o leite adquirido de pessoa física foi vendido com suspensão simplesmente pelo fato de que o valor das vendas é superior ao valor das compras é totalmente improcedente;
- cabe à auditoria provar as razões diversas das que constam nos documentos e demonstrações contábeis; no entanto, a autoridade apenas presumiu que todo o leite adquirido de pessoa física foi vendido com suspensão, fato que não foi provado; como mencionado, a cooperativa industrializa uma parcela do leite adquirido de pessoas físicas, de forma que está errada a conclusão a que chegou a auditoria, o que confirma a necessidade de reforma do despacho decisório;
- tendo em vista a distância temporal entre a data de nascimento do crédito e o reconhecimento dele, tem a contribuinte o direito à atualização do direito com base na taxa Selic a partir da data em que passou a ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação.

Os autos foram examinados por essa Turma de Julgamento que, em sessão de 02/12/2009 resolveu converter o julgamento em diligência ao fim da qual a unidade de jurisdição elaborou o Relatório de Diligência Fiscal juntado aos autos. Ciente do resultado do procedimento, não se pronunciou a interessada ao fim do prazo que lhe foi aberto.

Intimada da decisão de primeira instância, a interessada protocolou Recurso Voluntário, pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido, com os seguintes requerimentos:

1. O recebimento e processamento do presente;
2. Seja dado provimento ao Recurso Voluntário, reformando a decisão exarada no acórdão recorrido ante as razões expostas, para o fim de que seja determinada a homologação tácita dos créditos e o ressarcimento imediato do saldo remanescente do pedido;
3. Caso o Ilustre Julgador entenda que a homologação tácita do crédito não se aplica, o que não se espera, seja dado provimento ao Recurso Voluntário para o fim de que, reformando o Acórdão:
  - 3.1. seja reconhecido o direito as exclusões da base de cálculo das contribuições no exato valor declarado pela Recorrente nas DACON e demonstrado nas memórias de cálculo, visto que, as operações com os cooperados não configuram hipótese de incidência das contribuições para o PIS e COFINS;
  - 3.2. seja reestabelecido o percentual da receita tributada e não tributada em conformidade com as memórias de cálculo apresentadas pela Recorrente;

3.3. seja declarado o direito a manutenção do crédito presumido das atividades agroindustriais em face do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004;

3.4. seja declarado o direito ao ressarcimento do crédito presumido das atividades agroindustriais;

3.5. seja determinado o ressarcimento do crédito remanescente.

4. Seja determinada a aplicação da atualização monetária sobre os créditos, da seguinte forma: a) a partir do momento da sua apuração (período em que foi gerado) até a data da efetiva compensação; e, b) a partir do momento da sua apuração (período em que foi gerado) até a data do efetivo ressarcimento, no que se inclui o saldo remanescente a ser ressarcido em espécie, nos termos do § 4º, do art. 39, da Lei n.º 9.250/95;

5. Determinar, no caso de não acolhimento do pedido consignado no item 3.3, a mais ampla produção de provas, em especial a pericial e as diligências para, se necessário, comprovar os fatos pertinentes a industrialização do leite aduzido no tópico 2.3.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### **2. Preliminarmente. Homologação Tácita**

Alega a Recorrente que ocorreu a homologação tácita no presente caso, uma vez que o pedido de ressarcimento em análise foi transmitido em 26/06/2009 e a ciência despacho decisório se deu em 10/10/2014, transcorrendo o prazo de cinco anos.

### **Sem razão à defesa.**

Inicialmente, cumpre observar que o presente litígio não versa sobre lançamento de ofício, mas sim de pedido de ressarcimento, sujeitando a Autoridade Fiscal à regra do artigo 74, § 5º da Lei n.º 9.430/96, e não ao prazo decadencial previsto no art. 150, caput e § 4º ou, ainda, no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, como bem observado no v. Acórdão recorrido, não há prazo que consolide administrativamente eventual direito de crédito apurado em DACON e solicitado em Pedido de Ressarcimento.

Assim dispõe o artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 5º O prazo para **homologação da compensação declarada** pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. **(sem destaque no texto original)**

Por sua vez, por ausência de previsão legal, deve ser afastado o argumento da defesa.

### 3. Mérito

#### **3.1. Das análises já realizadas em primeira instância. Desnecessidade de nova conversão do julgamento do recurso em diligência. Súmula CARF nº 163.**

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento de créditos básicos e créditos presumidos, apurados em relação a receitas não tributadas no mercado interno nos períodos de apuração compreendidos do 3º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2005.

A Recorrente é sociedade cooperativa, optante do Lucro Real, que industrializa e comercializa produtos de origem animal e vegetal recebidos dos cooperados e de não cooperados, bem como fornece insumos agropecuários e bens de consumo para cooperados e não cooperados.

Justifica a defesa que é legítima detentora do direito de créditos sobre aquisições de bens insumos utilizados nas atividades operacionais, motivo pelo qual formalizou pedidos de ressarcimento dos saldos credores de PIS e COFINS, acumulados em decorrência das vendas efetuadas com suspensão, isenção, não incidência ou alíquota zero.

Os créditos básicos são originados de aquisição, no mercado interno, de insumos para a fabricação de laticínios e de rações animais, bem como de compra de mercadorias para revenda no supermercado, nas lojas agroveterinárias e nos postos de combustíveis, além de despesas de alugueis, armazenagem e frete na operação de venda e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Já os créditos presumidos referem-se à aquisição, de pessoas físicas, de leite *in natura* resfriado destinado, a maior parte, para a revenda a granel e pequena parte para industrialização de laticínios, bem como originados de compra de milho debulhado para fabricação de rações, sendo uma pequena fração do milho direcionada a revenda.

A Unidade Preparadora analisou a composição dos débitos e dos créditos de PIS e de Cofins apurados no regime da não cumulatividade, emitindo o Despacho Decisório, reconhecendo parcialmente o direito creditório, o que fez de acordo com a conclusão adotada em Termo de Verificação Fiscal, resultando na glosa decorrente de inconsistências e ajustes realizados pela Autoridade Fiscal, considerando as seguintes razões:

a) **Ajustes das Exclusões Permitidas às Sociedades Cooperativas.** O agente fiscalizador entendeu que a Impugnante excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS e COFINS o valor das vendas de produtos tributados para associados, quando essas vendas foram realizadas nas filiais com atividade de SUPERMERCADO e POSTO DE COMBUSTÍVEIS;

b) **Cálculo das Receitas Tributadas e Não Tributadas no Mercado Interno.** Ao alterar as exclusões permitidas às sociedades cooperativas, o agente fiscalizador alterou também os percentuais da receita tributada e não tributada utilizados para rateio dos créditos. O percentual da receita tributada aumentou fazendo com que maior parcela do crédito fosse vinculada a receita tributada no mercado interno, segundo entendimento do Auditor fiscal, esse crédito não é passível de ressarcimento;

c) **Cálculo do Crédito Presumido Atividades Agroindustriais.** O auditor fiscal alega que o montante mensal das vendas de leite resfriado a granel com suspensão obrigatória das contribuições foram sempre superiores às compras desse item. Com base nessa premissa, glosou integralmente o crédito presumido calculado sobre as aquisições de leite in natura alegando a vedação constante no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

O ilustre Julgador *a quo* salientou que a vedação ao aproveitamento se restringe ao crédito presumido apurado em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão das contribuições, sendo que no presente caso, parte das receitas vinculadas ao leite cru refere-se a produtos com saída tributada que foram industrializados pela própria cooperativa.

Considerando que a proibição ao aproveitamento do crédito presumido incide somente sobre o crédito presumido vinculado às receitas de vendas efetuadas com suspensão e, diante da receita de vendas dos laticínios fabricados pela cooperativa com o leite *in natura* recebido dos cooperados ou adquiridos de pessoas físicas, **o julgamento da impugnação foi convertido em diligência através da Resolução de e-fls. 227-234**, para que o contribuinte trouxesse aos autos as comprovações necessárias e que a Unidade Preparadora realizasse as seguintes análises:

1. apure o crédito presumido de PIS e de Cofins a que tem direito à contribuinte sobre o leite adquirido de pessoas físicas ou recebidos de cooperados em relação às vendas de laticínios de fabricação própria com esse insumo, considerando ainda o disposto no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2009;
2. refaça as planilhas de controle de utilização e dos saldos mensais dos créditos básicos e presumidos de PIS e de Cofins considerando-se os eventuais créditos presumidos apurados no item acima que deverão ser, se for o caso, aproveitados somente como dedução das contribuições apuradas;

3. consolide os valores passíveis de ressarcimento com base nos itens anteriores.

Através do Relatório de Diligência Fiscal (TDPF Diligência n.º 0600100-2019-00575-4 de e-fls. 235-251), a Unidade Preparadora trouxe as seguintes conclusões:

*i)* Demonstrou o cálculo do crédito presumido de PIS e de Cofins sobre o leite adquirido de pessoas físicas ou recebidos de cooperados em relação às vendas de laticínios de fabricação própria com esse insumo, nos termos do artigo 8º da Lei 10.925, de 2004, e considerando ainda o limite estabelecido no art. 9º da Lei n.º 11.051, de 2004;

*ii)* Considerando o limite estabelecido pelo artigo 9º da Lei 11.051/2004, que entrou em vigor a partir de 01/04/2005, elaborou planilha (Anexo 1), constando a base de cálculo do crédito presumido do leite adquirido de pessoas físicas, o que fez com base nos dados constantes das planilhas apresentadas pelo sujeito passivo à fiscalização, bem como nos anexos do Termo de Verificação Fiscal de 04/04/2013;

*iii)* Elaborou novas planilhas de apuração para recálculo das glosas, considerando os valores dos créditos presumidos demonstrados no Anexo 1, reanalisando os novos valores dos créditos de Cofins e PIS pleiteados, procedentes e glosados para ressarcimento das contribuições.

Observo que, conforme certificado às fls. 414, a Contribuinte foi intimada da diligência fiscal realizada em primeira instância, deixando de manifestar sobre o resultado.

A Recorrente pede pela conversão do julgamento do recurso em diligência, para comprovação de seu direito a manutenção dos créditos presumidos das atividades agroindustriais mesmo que a venda se de com a suspensão das contribuições, uma vez que industrializa uma parcela do leite adquirido de pessoas físicas.

Diante da reanálise já realizada perante a DRJ de origem, entendo pela desnecessidade de conversão em nova diligência, uma vez que todas as provas necessárias ao deslinde deste feito já estão nos autos.

**Aplica-se, neste caso, a Súmula CARF n.º 163, que assim prevê:**

**Súmula CARF n.º 163**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, rejeito o pedido de nova diligência.

Por sua vez, com relação ao argumento sobre o ônus da prova ser da Autoridade Fiscal com relação à acusação de que todo o leite foi vendido com suspensão, igualmente não assiste razão à defesa.

Ocorre que, por se tratar de pedido de crédito, tem-se que o ônus da prova é da Contribuinte, na forma prevista pelo artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Neste sentido:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

**(Acórdão n.º 9303-007.218 – PAF n.º 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)**

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

**(Acórdão n.º 9303-002.562 – PAF n.º 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)**

### **3.2. Das exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas**

A Autoridade Fiscal constatou que a Contribuinte excluiu das bases de cálculo do PIS e da COFINS os valores referentes a todas as vendas de mercadorias tributadas por essas contribuições aos seus associados, inclusive aquelas realizadas pelo supermercado e pelos postos de combustíveis. E, uma vez que tais vendas não se vinculam diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, as receitas correspondentes não podem ser excluídas das bases de cálculo, motivo pelo qual fez a composição da base de cálculo.

Argumentou a defesa que o artigo 79 da Lei nº 5.764/71, que regulou a Política Nacional do Cooperativismo e que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, estabeleceu que nas Sociedades Cooperativas há contribuição com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica em benefício de todos, sem quaisquer finalidades lucrativas. Fixou-se, ainda, que as Cooperativas têm natureza jurídica própria e são constituídas para prestar serviços aos seus associados.

Com isso, as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, não havendo que se falar em receita bruta da comercialização da produção do associado quando os produtos são entregues à cooperativa. Por consequência, não havendo receita, não há incidência das contribuições para o PIS e da COFINS em tais atos cooperativos.

Cumprе salientar que a recorrente é sociedade cooperativa agropecuária, com filiais de fábrica de laticínios, postos de combustível, lojas agroveterinária, fábrica de rações, supermercado, plataformas rodoviária, e depósito de mercadorias, sendo que as vendas em questão foram realizadas nas filiais com atividade de supermercado e postos de combustíveis, cujos bens revendidos não são relacionados às atividades típicas da Recorrente (cooperativa de produção de leite).

Com relação à definição de ato cooperativo, na forma prevista pelo art. 79 da Lei 5.764/71, destaco o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça expressado através do Tema 363 com a seguinte tese:

Não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Através dos **REsp 1.141.667/RS** e **1.164.716/MG**, julgados na sistemática dos recursos repetitivos, foi abordado sobre a incidência da contribuição destinada ao PIS e da COFINS sobre a receita oriunda de atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas, à luz do disposto no artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71, conforme Ementa abaixo reproduzida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em

seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Igualmente encontra-se tramitando perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal o RE 672.215, com julgamento sob repercussão geral, *Leading Case* do Tema 536, pelo qual se discute a incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o **produto** de ato cooperado ou cooperativo.

No Recurso Extraordinário em referência, se discute, à luz dos artigos 5º, XVIII; 146, III, c; 194, parágrafo único, V; 195, caput, e I, a, b e c e § 7º; e 239 da Constituição Federal, a possibilidade de lei dispor sobre a incidência, ou não, de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo em face dos conceitos constitucionais relativos ao cooperativismo: “ato cooperativo”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”.

Por sua vez, a PGFN publicou a Nota CRJ nº 561/2016, pela qual observou que “o STJ não definiu, de modo exauriente, o conceito de “ato cooperativo típico”, apenas relacionando-o ao disposto no art. 79, caput, da Lei nº 5.764/71. Do precedente, é possível extrair, a contrario sensu, que não estão abrangidos no referido conceito os atos a) praticados entre cooperativa e terceiro não cooperado ou b) desvinculados da consecução dos objetivos sociais da cooperativa. Desse modo, é necessário atentar para as peculiaridades de cada caso concreto.”

Com relação ao presente caso, entendo que está correto o posicionamento da DRJ de origem, que procedeu à detida evolução legislativa, concluindo pela manutenção das glosas de exclusões de base de cálculo praticada pela autoridade.

**Nos termos permitidos pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>, peço vênia para reproduzir os fundamentos da decisão a quo, os quais adoto para motivar o presente voto:**

---

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

**GLOSA DE EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO – VENDAS NOS POSTOS DE COMBUSTÍVEL E SUPERMERCADO**

Como relatado, ao analisar a composição da base de cálculo do PIS e da Cofins, a fiscalização verificou que a cooperativa excluiu todas as receitas de vendas de mercadorias tributadas efetuadas a seus associados. A auditoria, porém, não concordou com a exclusão das receitas de vendas dos estabelecimentos que funcionam como postos de combustíveis e supermercado. Como fundamento à glosa, a autoridade mencionou o disposto no §1º do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, dispositivo com a seguinte redação:

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

Art.15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Contrapondo-se à glosa, a cooperativa, em resumo, desenvolve argumentação no intuito de demonstrar a diferença que haveria no tratamento tributário entre os chamados atos cooperados e não cooperados. Defende que as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativas não representariam negócio mercantil, não havendo que se falar em receita bruta da comercialização da produção do associado quando os produtos são entregues à cooperativa. Por não se caracterizar ato de comércio nessas operações, não se teria faturamento e conseqüentemente base impositiva para a incidência de PIS e de Cofins.

Em primeiro lugar, é importante lembrar que a caracterização do que é não ato cooperado passou a ter menos relevância no que diz respeito à tributação do PIS e da Cofins.

---

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Uma inspeção na evolução da incidência do PIS e da Cofins em relação às sociedades cooperativas aponta os motivos da afirmação acima.

#### TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS – EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO (PIS E COFINS)

Até 31 de janeiro de 1999, a base de cálculo da Cofins estava definida no art. 2º da Lei Complementar (LC) n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, e a isenção dos atos cooperativos se encontrava prevista em seu art. 6º:

Lei Complementar n.º 70, de 1970:

Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único – Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

[...]

Art. 6º - São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades; (realces acrescidos)

[...]

A partir de 1º de fevereiro de 1999, a base de cálculo da Cofins e do PIS passou a ser regida pela Lei n.º 9.718, de 1998 (conversão da Medida Provisória n.º 1.724, de 29 de outubro de 1998), na forma do disposto nos arts. 2º e 3º, em suas redações originais:

Lei n.º 9.718, de 1998

Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde a receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º - Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de

investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV – a receita decorrente da venda de bens do Ativo Permanente.

§ 3º - Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 4º - Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra na moeda estrangeira.

§ 5º - Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º, do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

A isenção prevista no art. 6º, I, da LC no 70, de 1991, foi revogada pelo art. 23, inc. II, “a” da MP n.º 1.878-6, de 29 de junho de 1999, *verbis*:

Art. 23. Ficam revogados:

I - (...)

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991;

(...)

Paralelamente, com a publicação da MP no 1.858-7, de 29 de julho de 1999, art. 15, a base de cálculo da Cofins passou a abranger todas as receitas das sociedades cooperativas, com algumas exclusões, como segue:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66, da Lei n.º 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:

I – os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II – as receitas de venda de bens e mercadorias a associados.

§ 1º - Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º - As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.

Essas exclusões foram ampliadas por meio da Medida Provisória n.º 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, que introduziu os incisos III a V e alterou a redação dos parágrafos:

III – as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV – as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V – as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º - Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º - Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do Caput:

I – a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do associado, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Posteriormente, tais dispositivos da MP no 1.858-9, de 1999, foram consolidados no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Com base na análise evolutiva dos dispositivos legais, conclui-se que a isenção da Cofins para as cooperativas vigorou até outubro de 1999 e, a partir de novembro desse ano, a base de cálculo da Cofins das cooperativas passou a ser a mesma aplicável às demais sociedades, com as exclusões específicas.

Faça-se agora, essa mesma análise da evolução da legislação no tocante à contribuição ao PIS.

Até 31/01/1999, a base de cálculo da contribuição ao PIS, inclusive das cooperativas, era determinada pelo art. 2º da MP no 1.212, de 1995, posteriormente convalidada na Lei 9.715, de 1998, que assim determinava:

Art.2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

(...) (realce acrescido)

A partir de 01/02/1999, a base de cálculo da contribuição, como dito, foi modificada, na forma do disposto nos arts. 2º e 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998 (conversão da MP nº 1.724, de 29 de outubro de 1998), já acima transcritos.

Com a publicação da MP no 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, art. 15, reedição da MP nº 1.858-7, a base de cálculo do PIS passou a abranger todas as receitas das sociedades cooperativas, com algumas exclusões. Repete-se o texto do dispositivo citado:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas. (ressaltei)

O já citado Ato Declaratório SRF no 88, de 1999, como se viu, esclareceu que, a partir de novembro de 1999, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins passou a ser apurada conforme a MP no 1.858-7, de 1999.

Posteriormente, tais dispositivos da MP no 1.858-9, de 1999, foram consolidados no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Assim, a partir de novembro de 1999, a base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas cooperativas passou a ser apurada como as das demais pessoas jurídicas, com as exclusões específicas estabelecidas na MP em foco.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.684, de 2003, às exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, veio se juntar, para as sociedades cooperativas de produção agropecuária também a possibilidade de dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados. Confira-se:

Lei nº 10.684, de 2003:

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 10 da Medida Provisória no 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Essa situação em relação às sociedades cooperativas de produção agropecuária não se modificou no ambiente não cumulativo de tributação do PIS e da Cofins.

As cooperativas de produção agropecuária vieram compor o universo de pessoas jurídicas submetidas à incidência não cumulativa de Cofins e de PIS, por força do disposto na Lei n.º 10.865, de 2004 que alterou o art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003.

O mencionado art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003, lista as pessoas jurídicas que ficaram excluídas da sistemática não cumulatividade, excepcionado, na redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária:

Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 8.º: (Vide Medida Provisória n.º 252, de 15/06/2005).

[...]

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7.º do art. 3.º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004).

[...]

Do que ficou até aqui exposto, tem-se que, para o período sobre o qual se debruçou o Termo de Verificação, 3.º trimestre de 2004 ao 4.º trimestre de 2005, não há que distinguir atos cooperativos de atos não-cooperativos, pois todos são tributados, permitidas as exclusões consolidadas na MP no 2.158-35, de 2001 e, no caso das sociedades cooperativas de produção agropecuária, também há de ser considerada a possibilidade de exclusão dos custos agregados prevista no acima transcrito art. 17 da Lei 10.684, de 2003.

Ao contrário do que desenvolveu a cooperativa, a glosa fiscal não se voltou contra as receitas da comercialização de produtos entregues pelos associados à cooperativa, hipótese de exclusão alojada no inciso I do art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001. Pelo contrário, como se vê no Anexo 2, a auditoria considerou em seus cálculos, como exclusão da base de cálculo das contribuições, as receitas tributadas auferidas nas vendas efetuadas a associados pelas lojas agroveterinárias.

Os valores recusados das exclusões restringem-se às receitas de vendas aos associados, efetuadas no supermercado e nos postos de combustíveis mantidos como estabelecimentos da cooperativa. Trata-se, sem dúvida, de estabelecimentos que vendem mercadorias que não tem, nos termos do §1.º do art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2011, relação direta com a atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa. São filiais que comercializam bens para a conveniência do associado na manutenção do abastecimento doméstico e de seus veículos.

Por essas razões, correta a glosa de exclusões de base de cálculo praticada pela autoridade.

Considerando os fundamentos detidamente demonstrados no r. voto acima reproduzido, mantenho a decisão recorrida igualmente neste ponto.

### **3.3. Do direito ao crédito presumido. Atividades Agroindustriais**

A glosa dos créditos presumidos ocorreu em razão da conclusão da Autoridade Fiscal que as vendas de leite *in natura* resfriado ocorrem obrigatoriamente com suspensão, e, nesse caso, existe vedação ao crédito prevista no § 4º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

Argumentou a defesa que é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, o que lhe garante o direito ao crédito presumido, visto que, adquire leite *in natura* e milho de produtores rurais e de outras cooperativas, cooperados e não cooperados, os quais são utilizados nos processos produtivos da Recorrente resultando em produtos do capítulo 4 e 23 da TIPI.

O art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 previa a possibilidade de pessoa jurídica ou cooperativa, que produzam mercadorias de origem vegetal ou animal, para determinados códigos da NCM, destinados à alimentação humana ou animal, deduzirem crédito presumido das contribuições devidas em cada período de apuração, calculadas sobre os insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Vejamos:

**Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei n.º 12.058, de 2009) (Vide Lei n.º 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória n.º 545, de 2011) (Vide Lei n.º 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 582, de 2012) (Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013) (Vide Medida Provisória n.º 609, de 2013) (Vide Lei n.º 12.839, de 2013) (Vide Lei n.º 12.865, de 2013)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei n.º 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; e

III - **pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.** (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 4º **É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:**

**I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;**

**II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.**

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal. **(sem destaque no texto original)**

No caso de revenda, por não se tratar da hipótese do *caput* do art. 8º, não há autorização legal para a apuração de créditos presumidos e, diante do repasse de *leite in natura* a granel para a indústria de transformação, aplica-se a regra do § 4º do art. 8º, devendo ser vedado o aproveitamento do crédito presumido sobre as operações realizadas com suspensão das contribuições.

**Igualmente neste ponto, entendo como suficiente a conclusão adotada pelo ilustre Julgador *a quo*, motivo pelo qual, na forma do artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999<sup>2</sup>, adoto e reproduzo os respectivos fundamentos:**

Relata a auditoria que os montantes mensais das vendas de leite resfriado *in natura* a granel, operações que segundo o Fisco estariam sujeitas à suspensão da incidência de PIS e de Cofins, foram sempre superiores aos totais mensais das aquisições de leite efetuadas de pessoas físicas, situação que impediria o aproveitamento do crédito presumido correspondente, justificando os ajustes nas bases de cálculos dos créditos. Também com relação aos créditos presumidos, a autoridade assinala que seu aproveitamento estaria restrito à dedução como desconto da contribuição devida, sendo a possibilidade de ressarcimento limitada aos créditos básicos vinculados, no caso, às receitas de vendas não tributadas, sujeitas à suspensão, alíquota zero ou não incidência.

A primeira questão a ser examinada envolve a possibilidade de apuração, manutenção e aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de leite efetuadas de pessoas físicas.

---

<sup>2</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

A apuração de créditos presumidos para o setor agroindustrial tem fundamento no disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Diz o comando: Lei nº 10.925, de 2004. Diz o comando:

(...)

Nos termos do artigo transcrito e já trazendo a matriz legal para o caso em exame, as cooperativas podem deduzir crédito presumido apurado sobre valor do leite in natura recebido de cooperados quando o utilizem na produção de mercadorias para a alimentação humana. Nesse contexto, quando utiliza o leite in natura recebido de cooperados em laticínios, a cooperativa pode deduzir os correspondentes créditos presumidos sobre o valor do leite recebido.

O mecanismo de créditos presumidos, introduzido pelo art. 8º em foco, visa à garantia da manutenção do princípio da não cumulatividade no ramo sensível da economia que é o da agroindústria, possibilitando que fábricas de produtos para a alimentação humana ou animal sujeitas à incidência não cumulativa das contribuições deduzam créditos sobre aquisições que não dariam direito a crédito por se vincularem a operações com fornecedores pessoas físicas que não se sujeitam ao pagamento do PIS e da Cofins.

Com o fim de evitar distorções de mercado, a legislação incluiu também como geradoras de créditos presumidos as aquisições, pela agroindústria de alimentação humana ou animal, feitas de cerealistas, cooperativas de produção agropecuária, pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e pessoas jurídicas que cumulativamente transportem, resfriem vendam e o leite in natura a granel. Essa, é a disposição do §1º. Trata-se aqui, como se vê, de pessoas jurídicas que atuam no mesmo nível da cadeia econômica das pessoas físicas fornecedoras de insumos de origem animal ou vegetal para a agroindústria.

No entanto, ao mesmo tempo em que possibilita a apuração de créditos presumidos pelos adquirentes nas aquisições feitas desses fornecedores, a legislação, prevenindo desequilíbrios no sistema da não cumulatividade, impede o aproveitamento dos créditos presumidos por esses fornecedores e estabelece a suspensão obrigatória das contribuições para a Cofins e para o PIS quando eles vendem os insumos agropecuários para as indústrias de alimentos ou de rações animais. Essa é a intenção do §4º quando impede o aproveitamento dos créditos presumidos pelas pessoas jurídicas mencionadas nos incisos I a III do §1º (cerealista, pessoa jurídica que transporte, resfrie e venda leite in natura e cooperativa agropecuária ou pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária) e do art. 9º da mesma Lei nº 10.925, de 2004 que trata da suspensão das contribuições:

Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Portanto, quando a cooperativa repassa leite in natura a granel para a indústria de transformação, a operação se dá com suspensão das contribuições. Nessa medida, nos termos do § 4º, II do art. 8º, fica vedado o aproveitamento do crédito presumido vinculado às operações com suspensão das contribuições.

Afirma a cooperativa que uma parte do leite adquirido é industrializada, como está demonstrado nas memórias de cálculo apresentadas à fiscalização e que seria equivocada a conclusão a que chegou o auditor fiscal de que todo o leite adquirido de pessoa física foi vendido com suspensão pelo fato do valor das vendas ser superior ao valor das compras. Caberia ao Fisco a comprovação da afirmação com provas e não presumindo que todo o leite adquirido de pessoa física foi vendido com suspensão.

O trecho do Termo de Verificação Fiscal referido pela contribuinte como prova da presunção que teria orientado o trabalho fiscal é o seguinte:

"Salientamos que os montantes mensais de venda a granel de leite in natura resfriado com a suspensão obrigatória das contribuições COFINS e PIS (vide linha 6 do anexo 2), nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, foram sempre superiores aos totais mensais das aquisições desse item de pessoas físicas, impossibilitando o aproveitamento do crédito presumido sobre essas aquisições conforme vedação constante do § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004."

Como consta do próprio relatório fiscal, ao contrário do argumento de defesa, a fiscalização não desconhece que a cooperativa industrializa parte do leite recebido. Veja-se que no Anexo 2 ao Termo de Verificação, a auditoria destaca, para todos os meses do período auditado, uma linha de exclusões denominada "Exclusão receita tributada laticínio proporcional à aquisição de associados".

A própria abertura do Termo de Verificação Fiscal no item 3, c, fl. 2 do documento, traz informação sobre a industrialização própria de uma pequena parte do leite recebido de pessoas físicas.

No entendimento da autoridade, não haveria qualquer direito pela cooperativa à apropriação de créditos presumidos sobre o leite recebido de pessoas físicas tendo em vista que o valor das vendas de leite cru resfriado, sujeitas à suspensão de PIS e de Cofins é superior ao valor das operações com leite recebido de pessoas físicas.

No entanto, a vedação ao aproveitamento se restringe ao crédito presumido apurado em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão das contribuições. No caso em exame, como atesta o relatório fiscal, parte das receitas vinculadas ao leite cru refere-se a produtos com saída tributada que foram industrializados pela própria cooperativa. Isso esvazia a alegação da cooperativa no sentido da falta de comprovação pela autoridade de que todo o leite teria sido repassado para a indústria: a própria fiscalização admitiu a industrialização pela cooperativa.

Como surge no trecho do relatório fiscal destacado acima, a autoridade fiscal comparou o valor das receitas de vendas com suspensão de leite cru e o valor das aquisições/recebimentos de leite de pessoas físicas, entendendo que nenhum valor de crédito presumido seria cabível à contribuinte, tendo em vista que as receitas de vendas com suspensão são maiores que o valor dos recebimentos de leite in natura de pessoas físicas.

No entanto, para avaliação da possibilidade de aproveitamento dos créditos presumidos, esse comparativo não tem fundamento normativo. Veja-se que a redação do §4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, vale-se da expressão "em relação". Ou seja, a proibição ao aproveitamento do crédito presumido confina-se ao crédito presumido vinculado às receitas de vendas efetuadas com suspensão.

De modo contrário, pode ser aproveitado o crédito presumido calculado sobre o leite in natura recebido de cooperados ou adquirido de pessoas físicas quando relacionado a receitas de vendas dos laticínios fabricados pela cooperativa com esse insumo.

Com esses fundamentos, foram os autos baixados em procedimento de diligência para que a auditoria-fiscal apurasse o crédito presumido de PIS e de Cofins a que teria direito à contribuinte sobre o leite adquirido de pessoas físicas ou recebidos de cooperados em relação às vendas de laticínios de fabricação própria com esse insumo, considerando ainda o disposto no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2009, recalculando os valores passíveis de ressarcimento.

Cumprida a diligência, a autoridade redigiu Relatório de Diligência que detalha os resultados do trabalho. Transcreve-se abaixo parte do documento:

[...]

3. Em atendimento às resoluções citadas no item 1, elaboramos o anexo 1 a este Relatório de Diligência Fiscal, demonstrando o cálculo do crédito presumido de PIS e de Cofins sobre o leite adquirido de pessoas físicas ou recebidos de

cooperados em relação às vendas de laticínios de fabricação própria com esse insumo, nos termos do artigo 8º da Lei 10.925, de 2004, e considerando ainda o limite estabelecido no art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004.4. O referido anexo 1, intitulado “Bases de cálculo do Crédito Presumido Cofins/PIS do Leite adquirido de Pessoas Físicas”, foi elaborado com base nos dados constantes das planilhas apresentadas pelo sujeito passivo à fiscalização em 03/08/2012 (no transcorrer dos trabalhos de auditoria fiscal) denominadas “Apuração PIS e COFINS 2004.xls” e “Apuração PIS e COFINS 2005.xls”, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais daquela data, firmado por Regis Antonio Cechet, CPF 823.446.040-49, bem como nos anexos do Termo de Verificação Fiscal de 04/04/2013.5.

Ressaltamos que o limite estabelecido pelo artigo 9º da Lei 11.051/2004 entrou em vigor a partir de 01/04/2005, conforme estabelecido no artigo 34, inciso II, da mesma lei, e assim foi considerado na elaboração dos cálculos do citado anexo 1.

Tal limitação foi posteriormente excluída para as cooperativas, somente a partir de 01/10/2015, nos termos dos artigos 5º e 26, inciso VI, da Lei 13.137, de 2015.

[...]

6. Elaboramos novas planilhas de apuração para recálculo das glosas, conforme os seguintes documentos: anexo 2 - “Cálculo dos Créditos de COFINS e PIS vinculados às Receitas Tributadas e Não Tributadas”; anexo 3 - “Controle dos Créditos de COFINS e PIS antes dos Ressarcimentos”; anexo 4 - “Créditos de COFINS e PIS pleiteados em Pedidos de Ressarcimento, apurados pela Fiscalização e respectivos Valores das Glosas” e anexo 5 - “Resumo dos Créditos de COFINS e PIS, Pleiteados, Procedentes e Glosados por Pedido de Ressarcimento (PER)”, equivalentes ao refazimento dos anexos 3 a 6 do Termo de Verificação Fiscal de 04/04/2013, considerando os valores dos créditos presumidos demonstrados no anexo 1 deste Relatório.

7. Com base nas planilhas supracitadas, anexos 1 a 6 deste relatório, reanalisamos os novos valores dos créditos de Cofins e PIS pleiteados, procedentes e glosados para ressarcimento das contribuições, cujo resumo consta no quadro a seguir.

CRÉDITO	APURAÇÃO	Resolução DRJ/RPO	Processo nº	Valor Pleiteado	Valor Procedente	Valor Glosado
Cofins	2004 - 3º TRIM	14-5.351	10665.900013/2013-43	504.933,79	214.101,00	290.832,79
Cofins	2004 - 4º TRIM	14-5.344	10665.900006/2013-41	727.762,92	288.311,83	439.451,09
Cofins	2005 - 1º TRIM	14-5.349	10665.900011/2013-54	698.139,77	273.871,61	424.268,16
Cofins	2005 - 2º TRIM	14-5.340	10665.900002/2013-63	945.486,76	274.371,27	671.115,49
Cofins	2005 - 3º TRIM	14-5.341	10665.900003/2013-16	1.016.468,52	322.793,33	693.675,19
Cofins	2005 - 4º TRIM	14-5.343	10665.900005/2013-05	876.977,58	247.311,74	629.665,84
PIS	2004 - 3º TRIM	14-5.347	10665.900009/2013-85	109.616,69	46.475,36	63.141,33
PIS	2004 - 4º TRIM	14-5.342	10665.900004/2013-52	157.990,52	62.583,37	95.407,15
PIS	2005 - 1º TRIM	14-5.348	10665.900010/2013-18	151.559,17	59.448,32	92.110,85
PIS	2005 - 2º TRIM	14-5.345	10665.900007/2013-96	205.266,61	59.563,89	145.702,72
PIS	2005 - 3º TRIM	14-5.350	10665.900012/2013-07	220.680,68	70.080,14	150.600,54
PIS	2005 - 4º TRIM	14-5.346	10665.900008/2013-31	190.396,45	53.692,69	136.703,76

Nessa medida, o valor passível de ressarcimento monta R\$ 274.371,27, ou seja, um acréscimo de R\$ 1.914,40 em relação ao valor já reconhecido no despacho decisório original (R\$ 272.456,87).

A defesa argumenta que à situação se aplicariam as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, lei posterior à de nº 10.925, de 2004, que

autorizam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins. Por sua vez, diz, a possibilidade de ressarcimento desses créditos estaria garantida pelo disposto no art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005.

À alegação embute a idéia de revogação ou derrogação da vedação ao aproveitamento de crédito presumidos. Em primeiro lugar, a antecedência da Lei n.º 10.925, de 2004, em relação à de n.º 11.033, do mesmo ano, ocorre somente em relação ao texto original da lei. Isto porque a vedação prevista ao aproveitamento de créditos presumidos prescrita no §4º do art. 8º foi introduzida pela Lei n.º 11.051, de 2004, diploma posterior à edição da Lei n.º 11.033, de 2004. Ou seja, o legislador mesmo conhecendo o texto do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, ainda assim editou comando que veda o aproveitamento de créditos nas vendas com suspensão no §4º, art. 8º da 10.925, de 2004, do que se conclui que não há a possibilidade de aproveitamento dos créditos presumidos nessa situação.

Por outro lado, ao contrário do que defende a contribuinte o art. 16 da Lei n.º 11.116 de 2005, que abre a possibilidade de ressarcimento/compensação de créditos da não cumulatividade vinculados a saídas não tributadas, distingue sim, a origem deles, restringindo o benefício aos créditos básicos apurados com base nos art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, e aos créditos de PIS e Cofins importação previstos no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004. Assim, no período objeto dos pedidos de ressarcimento, não havia a possibilidade de ressarcimento de saldo de créditos presumidos.

Sobre a possibilidade de ressarcimento, lembre-se que o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004 emprega a expressão "poderão deduzir" das contribuições devidas o crédito presumido referido no artigo, o que significa um encontro de contas no período de apuração entre os créditos e o PIS e a Cofins devidas e não a autorização para a compensação/ressarcimento. Essa é aliás a interpretação fixada pela Administração ao publicar o Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 15, de 2005:

Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 15, de 22 de dezembro de 2005, impede a utilização do crédito presumido ressarcimento ou compensação, permitindo exclusivamente sua utilização por meio de desconto no cálculo da contribuição

devida:

ADI SRF N.º 15, DE 2005:

**Art. 1º** O valor do crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

**Art. 2º** O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei n.º 10.637, de 2002, art. 5º,

§ 1º, inciso II, e § 2º, a Lei n.º 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16.

A possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos presumidos vinculados à produção e à comercialização de leite, desde que atendidas determinadas condições, somente veio integrar o ordenamento com a edição da Lei n.º 13.137, de 2015, que incluiu o art. 9º-A na Lei n.º 10.925, de 2004. Essa autorização porém, influencia somente períodos posteriores ao do trimestre em exame nos presentes autos.

Ademais, vale ressaltar que a discussão sobre a possibilidade de ressarcimento de créditos presumidos para o caso em foco é irrelevante. Conforme verifica-se na planilha constantes dos anexos TAIs, todo o crédito presumido foi consumido como desconto das contribuições devidas nos períodos de apuração não havendo sobra para, não fosse a vedação legal, eventual ressarcimento.

Por fim, vale anotar que não havendo saldo de crédito presumido e diante da impossibilidade de ressarcimento de créditos dessa natureza à época, não há hipótese para a aplicação do art. 73 da Lei n.º 9.430, de 1996, cujo escopo, ademais, trata do aproveitamento de ofício de eventual direito de crédito detido por contribuinte com débitos perante a Fazenda Pública.

De fato, o inciso I do artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004, citado na r. decisão recorrida, estabelece suspensão da incidência das Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no caso de venda de leite *in natura* por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura* (inciso II do § 1º do art. 8º), que o caso em análise.

E, como os fatos geradores deste processo abrangem o período de 01/04/2005 a 30/06/2005, ou seja, posterior à entrada em vigência da Lei n.º 11.051/2004, publicada em 30/12/2004, que introduziu a suspensão obrigatória prevista pelo artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004, não resta dúvida de sua aplicação ao presente caso.

É oportuno esclarecer que o artigo 17, III, da Lei n.º 10.925/2004 e o artigo 5º da IN SRF 636/2006 estabelecem que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004, quanto **a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004.**

Neste mesmo sentido se posicionou o Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgamento ao **Recurso Especial n.º 1.437.568/SC**, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, cuja Ementa abaixo transcrevo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS. ARTS. 97, VI, 99 e 111, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. CREDITAMENTO SIMULTÂNEO DO CRÉDITO ORDINÁRIO PREVISTO NO ART. 3º, CAPUT, DAS LEIS NN. 10.637/2002 E 10.833/2003 E DO CRÉDITO

PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004 POR UMA MESMA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004. LEGALIDADE DO ART. 5º DA IN SRF N. 636/2006. ILEGALIDADE DO ART. 11, I, DA IN SRF N. 660/2006 QUE FIXOU A DATA EM 4/4/2006.

1. Discute-se nos autos a possibilidade de aproveitamento simultâneo de crédito ordinário da sistemática não-cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS, prevista no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com o crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, da Lei nº 10.925/2004, referente às aquisições feitas junto a pessoas jurídicas cerealistas, transportadoras de leite e agropecuárias que funcionam como intermediárias entre as pessoas físicas produtoras agropecuárias e as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, para o período de 1º/08/2004 a 03/04/2006.

2. Impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação aos arts. 97, VI, 99 e 111, I, do CTN, uma vez que os referidos dispositivos não foram enfrentados pelo acórdão recorrido. Ausência de prequestionamento. Súmula nº 282 do Supremo Tribunal Federal.

3. O crédito presumido, que corresponde a um percentual do crédito ordinário, trata de benefício fiscal que traduz verdadeira ficção jurídica, daí a denominação "presumido", pois concedido justamente nas hipóteses previstas no art. 3º, §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde não é possível dedução de crédito ordinário pela sistemática não cumulativa, v.g., nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física (caput do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004) e aquisições de insumos de pessoas jurídicas em relação às quais a lei suspendeu o pagamento das referidas contribuições (§ 1º do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).

4. O crédito presumido é benefício fiscal cujo objetivo é aliviar a cumulatividade nas situações onde não foi possível eliminá-la pela concessão do crédito ordinário. Desse modo, salvo disposição legal expressa, uma mesma aquisição não pode gerar dois creditamentos simultâneos para o mesmo tributo a título de crédito presumido e crédito ordinário, sob pena de ser concedida desoneração para além da não-cumulatividade própria dos tributos em exame.

5. Os arts. 3º, § 3º, I, "a", da IN SRF 636/2006 e 7º, I, da IN SRF 660/2006 condicionaram a existência de crédito presumido à aquisição de produtos com a tributação a título de PIS/PASEP e COFINS suspensa, na forma do art. 9º, da Lei n.10.925/2004. A necessidade de suspensão da incidência da contribuição na etapa anterior para possibilitar a fruição do crédito presumido não decorre das referidas instruções normativas, mas sim de interpretação sistemática da legislação que rege o creditamento ordinário e presumido.

**6. O crédito presumido e a suspensão da incidência das contribuições produziram efeitos conjuntamente a partir de 1º/8/2004, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, de forma que as INs SRF nºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 1º/8/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF 660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.**

**7. Esta Corte já enfrentou o tema da revogação da IN SRF n. 636/2006 pela IN SRF n. 660/2006 e concluiu que tal revogação não teve o condão de alterar de 1º/8/2004 para 4/4/2006 o início dos efeitos da suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/04. Precedente: REsp n.º 1.160.835/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/4/2010.**

**8. Nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004.**

9. Tendo em vista que o acórdão recorrido reconheceu equivocadamente ao contribuinte o direito ao crédito ordinário pela sistemática não cumulativa no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006, não é possível a esta Corte, à mingua de recurso da FAZENDA NACIONAL, afastar o acórdão no ponto, sob pena de incorrer em reformatio in pejus.

10. Por outro lado, uma interpretação sistemática da legislação, bem como os princípios da razoabilidade e moralidade não permitem a esta Corte conceder cumulativamente o crédito parcial (crédito presumido) onde já foi equivocadamente reconhecido o crédito total (crédito ordinário) ao contribuinte.

11. Portanto, deve ser reconhecido ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos presumidos na forma do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006 somente em relação às aquisições não abrangidas pelo creditamento ordinário de PIS e COFINS pela sistemática não-cumulativa.

12. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. **(sem destaques no texto original)**

O posicionamento adotado pelo STJ sobre a matéria é taxativo ao concluir que o artigo 17, III, da Lei n.º 10.925/2004 e o artigo 5º da IN SRF 636/2006 estabelecem que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no artigo 9º, da Lei n.º 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004.

Diante disso, entendo que está correto o posicionamento da DRJ de origem, motivo pelo qual mantenho a decisão recorrida e nego provimento ao recurso.

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator